Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 20. decembra 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 ods. 1 – Zníženie ceny za podmienok stanovených členskými štátmi – Zníženie zdaniteľného základu – Zásady definované v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Zľavy poskytnuté súkromným zdravotným poisťovniam“

Vo veci C-462/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 22. júna 2016 a doručený Súdnemu dvoru 17. augusta 2016, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Bingen-Alzey

proti

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia E. Levits, A. Borg Barthet (spravodajca), M. Berger a F. Biltgen,

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, v zastúpení: A. Funke, Steuerberater, a H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: D. Robertson, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Mantle, barrister,

– Európska komisia, v zastúpení: B.-R. Killmann a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. júla 2017,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Bingen-Alzey (Daňová správa Bingen-Alzey, Nemecko) (ďalej len „daňová správa“) a farmaceutickým podnikom Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG vo veci určenia sumy dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú má Boehringer Ingelheim Pharma zaplatiť za rok 2011.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 73 smernice o DPH:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

4 Článok 78 uvedenej smernice stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH,

…“

5 Článok 79 tej istej smernice stanovuje:

„Do základu dane sa nezahŕňajú tieto zložky:

a) zníženia cien v podobe zľavy za skoršiu platbu;

b) zľavy z ceny a rabaty poskytnuté odberateľovi, ktoré dostane v čase uskutočnenia transakcie;

c) sumy, ktoré zdaniteľná osoba prijala od svojho odberateľa formou úhrady za výdavky platené v mene a na účet odberateľa a ktoré boli zapísané do jej účtovných kníh ako prechodné položky.

Zdaniteľná osoba musí predložiť dôkaz o skutočnej výške výdavkov uvedených v písmen c) prvého odseku a nesmie odpočítať DPH, ktorá mohla byť účtovaná.“

6 Podľa článku 90 tejto smernice:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

Nemecké právo

7 § 10 ods. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uverejnenom 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) stanovuje:

„V prípade dodávok a iných plnení (§ 1 ods. 1 bod 1 prvá veta) a v prípade nadobudnutí v rámci Spoločenstva (§ 1 ods. 1 bod 5) sa obrat vypočíta z odmeny. Odmena je všetko, čo príjemca plnenia zaplatí s cieľom získať toto plnenie, pričom sa však odpočíta daň z obratu. Súčasťou odmeny je tiež to, čo iná osoba ako príjemca plnenia podnikateľovi zaplatí za plnenie. …“

8 § 17 ods. 1 nemeckého zákona o dani z obratu s názvom „Zmena zdaniteľného základu“ stanovuje:

„Ak sa zmenil zdaniteľný základ zdaniteľnej transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, podnikateľ, ktorý túto transakciu vykonal, je povinný upraviť príslušnú dlžnú sumu dane. …“

9 Pokiaľ ide o zdravotné poistenie poskytované poisťovňami poskytujúcimi povinné zdravotné poistenie, § 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Kódex sociálneho zabezpečenia, piata kniha) v znení z 22. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2309, ďalej len „SGB V“) stanovuje:

„1. Zdravotné poisťovne poskytujú svojim poistencom plnenia uvedené v kapitole III v súlade so zásadou riadneho hospodárenia (§ 12), pokiaľ tieto plnenia nepatria do zodpovednosti samotných poistencov. Metódy liečby a lieky od jednotlivých lekárov nie sú vylúčené. Kvalita a efektivita plnení musí zodpovedať všeobecne uznanému stavu poznatkov v oblasti medicíny a zohľadňovať pokrok v oblasti medicíny.

2. Poistencom sa poskytujú plnenia formou vecných plnení alebo formou poskytnutia služby, okrem výnimiek stanovených v tejto knihe V alebo v knihe IX. Na základe žiadosti možno plnenia poskytovať aj formou účasti na ‚viacodvetvovom vlastnom rozpočte‘; uplatní sa ustanovenie § 17 ods. 2 až 4 knihy IX v spojení s rozpočtovým nariadením, ako aj s § 159 knihy IX. Poskytovanie vecných plnení a služieb je predmetom zmlúv, ktoré zdravotné poisťovne uzatvárajú s poskytovateľmi plnení na základe ustanovení kapitoly IV.“

10 Podľa § 130a ods. 1 SGB V:

„Zdravotné poisťovne dostávajú od lekární zľavu 6 % z predajnej ceny farmaceutického podniku bez DPH na farmaceutické výrobky, ktoré sú dodávané na ich náklady od 1. januára 2003. Farmaceutické podniky sú povinné túto zľavu lekárňam nahradiť. V rozsahu, v akom sa odsek 5 týka veľkoobchodníkov, farmaceutické podniky sú povinné nahradiť zľavu veľkoobchodníkom. Zľava musí byť lekárňam a veľkoobchodníkom nahradená do 10 dní odo dňa podania žiadosti. …“

11 Pokiaľ ide o osoby so súkromným zdravotným poistením, § 192 Versicherungsvertragsgesetz (zákon o poistnej zmluve) v znení z 23. novembra 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2631) s názvom „Zmluvné plnenia poisťovateľa“ stanovuje:

„1. V prípade poistenia výdavkov súvisiacich s chorobou je poisťovateľ v rámci dohodnutých hraníc povinný preplatiť výdavky zdravotnej starostlivosti v súvislosti s chorobou alebo následkami nehody a akýchkoľvek ďalších dohodnutých plnení vrátane plnení súvisiacich s tehotenstvom a pôrodom, ako aj preventívnymi zdravotnými prehliadkami na účely odhalenia chorôb na základe zákonom stanovených programov.

…“

12 Pokiaľ ide o osoby oprávnené na náhradu ich liečebných nákladov podľa práva v oblasti verejnej služby, § 80 Bundesbeamtengesetz (nemecký zákon o spolkovej verejnej službe) v znení zo 14. novembra 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2219) s názvom „Vyplatenie náhrady v prípade choroby, ošetrenia a narodenia“ stanovuje:

„1. Náhradu možno vyplatiť

(1) úradníkom, ktorí majú právo na odmenu alebo ktorí čerpajú rodičovskú dovolenku;

…

2. Náhradu možno v zásade vyplatiť len v prípade výdavkov, ktoré sú nevyhnutné a ekonomicky primerané a ktoré boli vynaložené

(1) pre prípad choroby alebo starostlivosti

…

3. náhrada sa vypláca formou preplatenia 50 % výdavkov, za ktoré možno náhradu vyplatiť.

…“

13 Podľa § 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (zákon o zľavách na lieky) v znení z 22. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2262):

„Farmaceutické podniky musia súkromným zdravotným poisťovniam a [organizáciám, ktoré tieto náklady uhrádzajú podľa práva v oblasti verejnej služby] poskytnúť zľavy na farmaceutické výrobky vydávané výlučne na lekársky predpis, v prípade ktorých tieto subjekty sčasti alebo v celom rozsahu poistencom preplatili cenu, a to podľa sadzby náhrady v tom istom rozsahu, ako je stanovený v § 130a ods. 1, 1a, 2, 3, 3a a 3b SGB V. …“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Boehringer Ingelheim Pharma vyrába farmaceutické výrobky a v rámci zdaniteľných dodávok ich dodáva lekárňam prostredníctvom veľkoobchodníkov.

15 Pokiaľ ide o systém týkajúci sa povinného (verejného) zdravotného poistenia, lekárne dodávajú farmaceutické výrobky osobám, na ktoré sa vzťahuje rámcová dohoda s konfederáciou zdravotných poisťovní. Dodávka farmaceutických výrobkov sa uskutočňuje v prospech zdravotných poisťovní, ktoré tieto výrobky dávajú k dispozícii svojim poistencom. Lekárne poskytujú zdravotným poisťovniam zľavu z ceny farmaceutických výrobkov. Boehringer Ingelheim Pharma ako farmaceutický podnik musí túto zľavu nahradiť lekárňam alebo veľkoobchodníkom, ak sú títo veľkoobchodníci do toho zapojení. Na účely DPH daňová správa považuje zľavu za zníženie odmeny.

16 Naproti tomu, pokiaľ ide o farmaceutické výrobky určené pre osoby so súkromným zdravotným poistením, lekárne ich týmto osobám vydávajú na základe individuálne uzatvorených zmlúv. Súkromná zdravotná poisťovňa nenakupuje farmaceutické výrobky, ale obmedzuje sa len na poskytovanie náhrady vzniknutých nákladov svojim poistencom, pokiaľ túto náhradu požadujú. V tomto prípade musí Boehringer Ingelheim Pharma poskytnúť zdravotnej poisťovni zľavu z ceny farmaceutického výrobku. Daňová správa túto zľavu nepovažuje za zníženie odmeny na účely DPH.

17 V priebehu roka 2012 Boehringer Ingelheim Pharma podal ročné daňové priznanie k DPH za rok 2011, v ktorom boli uvedené najmä zdaniteľné plnenia a príslušné zdaniteľné základy.

18 V tomto daňovom priznaní Boehringer Ingelheim Pharma upravil, pokiaľ ide o transakcie týkajúce sa farmaceutických výrobkov, ktoré kúpili poistenci so súkromným zdravotným poistením, zdaniteľný základ tak, že odpočítal náhrady, ktoré musí vyplatiť.

19 Daňová správa zastávala názor, že neexistoval dôvod na zníženie zdaniteľného základu podniku Boehringer Ingelheim Pharma, pokiaľ ide o náhrady súkromným zdravotným poisťovniam. Preto stanovila takú DPH, ktorá bola dlžná na základe nezníženého zdaniteľného základu.

20 Boehringer Ingelheim Pharma podal na Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd Porýnie-Falcko, Nemecko) žalobu proti rozhodnutiu daňovej správy, pokiaľ ide o náhrady súkromným zdravotným poisťovniam.

21 Uviedol, že poisťovňa poskytujúca povinné zdravotné poistenie alebo súkromná zdravotná poisťovňa sa nachádzajú na konci reťazca transakcií, takže zdaniteľný základ sa musí v oboch prípadoch znížiť. Podľa neho je nepodstatné, že ide o poskytnuté náhrady alebo zníženia ceny, keďže z hľadiska DPH s nimi treba zaobchádzať rovnako.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd Porýnie-Falcko) vyhovel žalobe podniku Boehringer Ingelheim Pharma, pričom rozhodol, že nie je potrebné rozlišovať, ako to tvrdí daňová správa, medzi zníženiami ceny priznanými poisťovniam poskytujúcim povinné zdravotné poistenie na zakúpené farmaceutické výrobky a náhradami poskytnutými pri nákupe uvedených výrobkov v rámci režimu súkromného zdravotného poistenia.

23 Daňová správa podala na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) proti rozsudku Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd Porýnie-Falcko) opravný prostriedok „Revision“.

24 Vnútroštátny súd pripomína, že keď výrobca výrobku, ktorý nebol zmluvne zaviazaný konečnému spotrebiteľovi, ale bol prvým článkom reťazca plnení končiaceho sa pri konečnom spotrebiteľovi, poskytne uvedenému konečnému spotrebiteľovi zľavu z ceny, podľa judikatúry Súdneho dvora sa zdaniteľný základ na účely DPH musí znížiť o uvedenú zľavu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31, ako aj zo 16. januára 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29).

25 Uvádza, že Súdny dvor zníženie zdaniteľného základu odmietol v prípade, že cestovná agentúra konajúca ako sprostredkovateľka poskytuje konečnému spotrebiteľovi z vlastného podnetu a na vlastné náklady zníženie ceny hlavného plnenia poskytovaného usporiadateľom zájazdov (rozsudok zo 16. januára 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 33). Dôvod, aký Súdny dvor uviedol v tomto rozsudku, je, že cestovná agentúra nie je súčasťou reťazca plnení vedúceho od usporiadateľa zájazdov po konečného spotrebiteľa.

26 Podľa vnútroštátneho súdu treba judikatúru Súdneho dvora chápať v tom zmysle, že zníženia ceny poskytované prevádzkovateľom tretej osobe, s ktorou nemá zmluvný vzťah, znižujú vymeriavací základ na účely DPH v prípade plnenia, ktoré tento prevádzkovateľ poskytol, len vtedy, ak reťazec transakcií spája prevádzkovateľa s treťou osobou, ktorej sa zľava poskytuje. V prejednávanej veci zľavy v prospech súkromných zdravotných poisťovní teda neznižujú vymeriavací základ na účely DPH, ktorá sa má zaplatiť z titulu dodávok vykonávaných podnikom Boehringer Ingelheim Pharma, keďže súkromné zdravotné poisťovne, ktoré zľavu prijímajú, nie sú súčasťou reťazca plnení vedúceho od uvedeného podniku po konečného spotrebiteľa.

27 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že je nezlučiteľné so všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania stanovenou v článku 20 Charty základných práv Európskej únie, aby na rozdiel od zliav v sektore povinného zdravotného poistenia zľavy v prospech súkromných zdravotných poisťovní nezniţovali zdaniteľný základ, hoci bremeno, akým obe zľavy zaťažujú farmaceutický podnik, je rovnaké. Ide o porovnateľné situácie a vnútroštátny súd sa teda pýta, aký je dôvod, ktorý objektívne odôvodňuje túto nerovnosť zaobchádzania.

28 Tiež pripomína, že zatiaľ čo o porušenie zásady daňovej neutrality môže ísť len medzi konkurujúcimi si hospodárskymi subjektmi, porušenie všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania môže byť v daňovej oblasti charakterizované ďalšími formami diskriminácie ovplyvňujúcej hospodárske subjekty, ktoré si nie sú nevyhnutne konkurentmi, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii z iných hľadísk (rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49, ako aj z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17). Z toho vyplýva, že zásada rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti sa nezhoduje so zásadou daňovej neutrality (rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 18).

29 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa farmaceutickému podniku, ktorý uskutočňuje dodávky farmaceutických výrobkov, priznať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora (rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a s ohľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania vyplývajúcu z práva Únie právo na zníženie zdaniteľného základu podľa článku 90 smernice o DPH v prípade, že:

– tieto dodávky uskutočňuje v prospech lekární prostredníctvom veľkoobchodníkov,

– lekárne uskutočňujú zdaniteľné dodávky v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením,

– podnik poskytujúci poistenie liečebných nákladov (súkromná zdravotná poisťovňa) prepláca svojim poistencom kúpnu cenu farmaceutických výrobkov a

– farmaceutický podnik je podľa zákona povinný vyplatiť ‚zľavu‘ súkromnej zdravotnej poisťovni?“

O prejudiciálnej otázke

30 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má vzhľadom na zásady definované Súdnym dvorom v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31), v súvislosti s určením zdaniteľného základu na účely DPH a s ohľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania vyplývajúcu z práva Únie článok 90 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zľava poskytnutá podľa vnútroštátneho zákona farmaceutickým podnikom súkromnej zdravotnej poisťovni má v zmysle tohto článku za následok zníženie zdaniteľného základu v prospech tohto farmaceutického podniku, pokiaľ sa dodávky farmaceutických výrobkov uskutočňujú prostredníctvom veľkoobchodníkov v prospech lekární, ktoré tieto dodávky uskutočňujú v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením, pričom súkromné zdravotné poisťovne preplácajú svojim poistencom kúpnu cenu farmaceutických výrobkov.

31 Na účely odpovede na túto otázku treba na úvod pripomenúť, že podľa článku 73 smernice o DPH zdaniteľný základ pri dodávke tovaru a poskytovaní služieb zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ alebo poskytovateľ od odberateľa alebo od tretej strany za tieto transakcie, vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.

32 Ďalej je potrebné tiež pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ukladá členským štátom povinnosť znížiť zdaniteľný základ, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej je zdaniteľným základom skutočne získaná protihodnota a ktorej dôsledok spočíva v tom, že daňová správa nemôže vyberať z titulu DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22 a citovaná judikatúra).

33 Napokon Súdny dvor rozhodol, že jedna zo základných zásad, na ktorých spočíva systém DPH, je neutralita v tom zmysle, že v rámci každej krajiny je podobný tovar zaťažený rovnakou daňovou povinnosťou bez ohľadu na dĺžku reťazca výroby a distribúcie (rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 20).

34 V tomto prípade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že farmaceutický podnik je podľa vnútroštátnej právnej úpravy povinný poskytnúť súkromným zdravotným poisťovniam zľavy na farmaceutické výrobky vydávané výlučne na lekársky predpis, v prípade ktorých tieto poisťovne sčasti alebo v celom rozsahu poistencom preplatili cenu, a to podľa sadzby náhrady v tom istom rozsahu, ako je stanovený v prípade poisťovní poskytujúcich povinné zdravotné poistenie. Daňová správa túto zľavu nepovažuje za zníženie zdaniteľného základu.

35 Z dôvodu uvedenej právnej úpravy tak Boehringer Ingelheim Pharma mohol disponovať sumou, ktorá zodpovedá predajnej cene týchto výrobkov v lekárňach zníženej o uvedenú zľavu. Nebolo by teda v súlade so smernicou o DPH, aby vymeriavací základ, z ktorého sa vypočítava DPH, ktorú má zaplatiť farmaceutický podnik ako zdaniteľná osoba, bol vyšší ako suma, ktorú napokon prijal. Ak by to tak bolo, zásada neutrality DPH vo vzťahu k zdaniteľným osobám, akou je aj farmaceutický podnik, by nebola dodržaná (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 28).

36 V dôsledku toho zdaniteľný základ uplatniteľný na podnik Boehringer Ingelheim Pharma ako zdaniteľnú osobu musí tvoriť suma zodpovedajúca cene, za akú predal farmaceutické výrobky lekárňam, znížená o zľavu poskytnutú súkromným zdravotným poisťovniam, pokiaľ tieto poisťovne svojim poistencom preplatili náklady, ktoré vynaložili pri kúpe uvedených výrobkov.

37 Je pravda, že Súdny dvor v bode 31 rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), rozhodol, že článok 11 C ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ktorý zodpovedá článku 90 smernice o DPH, odkazuje na bežný prípad zmluvných vzťahov, ktoré priamo nadviazali dve zmluvné strany a ktoré boli následne zmenené.

38 V tomto ohľade je však potrebné po prvé konštatovať, že v tom istom bode 31 tohto rozsudku Súdny dvor spresnil, že toto ustanovenie predstavuje vyjadrenie zásady neutrality, a teda jeho uplatňovanie nemôže narúšať realizáciu uvedenej zásady (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 31).

39 Po druhé z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH nevyžaduje na to, aby sa toto ustanovenie uplatňovalo, takúto následnú zmenu zmluvných vzťahov. Toto ustanovenie totiž v zásade ukladá členským štátom povinnosť znížiť zdaniteľný základ vždy, keď zdaniteľná osoba po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Navyše nič nenaznačuje tomu, že by Súdny dvor v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), chcel obmedziť pôsobnosť článku 11 C ods. 1 šiestej smernice, ktorý zodpovedá článku 90 smernice o DPH. Naproti tomu zo skutkových okolností, ktoré predstavujú základ veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok,

vyplýva, že nedošlo k žiadnej zmene zmluvných vzťahov. Súdny dvor však rozhodol, že článok 11 C ods. 1 šiestej smernice sa uplatňuje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. mája 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, bod 33).

40 Okrem toho skutočnosť, že vo veci samej nie je priamym príjemcom predmetných dodávok liekov súkromná zdravotná poisťovňa, ktorá poistencom poskytuje náhradu, ale samotní poistenci, nemôže narušiť priamu súvislosť, ktorá existuje medzi uskutočnenou dodávkou tovaru a prijatou protihodnotou (pozri analogicky rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 35).

41 Ako totiž uviedol generálny advokát v bodoch 44 a 45 svojich návrhov, platby uskutočnené v čase nákupu farmaceutických výrobkov sa musia považovať za protihodnotu získanú od tretej strany v zmysle článku 73 smernice o DPH, ak táto tretia strana, konkrétne poistenci, požiadala súkromné zdravotné poisťovne o preplatenie a tieto poisťovne dostali v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou zľavu, ktorú im mal poskytnúť farmaceutický podnik. S ohľadom na okolnosti vo veci samej sa teda súkromné zdravotné poisťovne musia považovať za konečného spotrebiteľa dodávky uskutočnenej farmaceutickým podnikom ako zdaniteľnou osobou na účely DPH, takže suma vyberaná daňovou správou nemôže byť vyššia ako suma, ktorú platí konečný spotrebiteľ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 24).

42 V dôsledku toho je potrebné konštatovať, že vzhľadom na skutočnosť, že zdaniteľná osoba nezískala časť protihodnoty z dôvodu zľavy, ktorú poskytla súkromným zdravotným poisťovniam, vo veci samej došlo skutočne k zníženiu ceny po uskutočnení transakcie v súlade s článkom 90 ods. 1 smernice o DPH.

43 Navyše, pokiaľ ide o zľavu, o ktorú ide vo veci samej, je potrebné konštatovať, že je stanovená zákonom a že ju povinne poskytuje farmaceutický podnik súkromným zdravotným poisťovniam, ktoré svojim poistencom preplatili náklady vzniknuté pri kúpe farmaceutických výrobkov. Ako bolo konštatované v bode 35 tohto rozsudku, za týchto podmienok farmaceutický podnik nemohol voľne disponovať celou sumou ceny, ktorú získal predajom svojich výrobkov lekárňam alebo veľkoobchodníkom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 31).

44 V tomto ohľade Súdny dvor v bode 28 rozsudku z 19. júla 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), rozhodol, že pokiaľ ide o zákonnú povinnosť týkajúcu sa výhier vyplácaných v hre bingo, vzhľadom na skutočnosť, že časť predajnej ceny kariet, ktorá sa ako výhra vypláca hráčom, je určená vopred a je obligatórna, nemožno ju považovať za súčasť protihodnoty získanej usporiadateľom tejto hry za služby, ktoré poskytuje.

45 Ako uviedol generálny advokát v bode 42 svojich návrhov, aj keď Súdny dvor v uvedenom rozsudku svoju analýzu založil na výklade článku 73 smernice o DPH, výklad, aký bol týmto rozsudkom prisúdený pojmu „protihodnota" stanovenému v tomto ustanovení, možno uplatniť vo vzťahu k výrazu „v prípade zníženia ceny" použitému v článku 90 uvedenej smernice, keďže tak článok 90, ako aj článok 73 tejto smernice sa týkajú prvkov zdaniteľného základu.

46 S ohľadom na uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že vzhľadom na zásady definované Súdnym dvorom v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31), v súvislosti s určením zdaniteľného základu na účely DPH a s ohľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania vyplývajúcu z práva Únie, sa článok 90 ods. 1 smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že zľava poskytnutá podľa vnútroštátneho zákona farmaceutickým podnikom súkromnej zdravotnej poisťovni má v zmysle uvedeného článku za následok zníženie zdaniteľného základu v prospech tohto farmaceutického podniku, pokiaľ sa dodávky farmaceutických výrobkov uskutočňujú prostredníctvom veľkoobchodníkov v prospech lekární, ktoré tieto dodávky uskutočňujú v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením, pričom súkromné zdravotné poisťovne preplácajú svojim poistencom kúpnu cenu farmaceutických výrobkov.

O trovách

47 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Vzhľadom na zásady definované Súdnym dvorom Európskej únie v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31), v súvislosti s určením zdaniteľného základu na účely dane z pridanej hodnoty a s ohľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania vyplývajúcu z práva Únie sa článok 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty má vykladať v tom zmysle, že zľava poskytnutá podľa vnútroštátneho zákona farmaceutickým podnikom súkromnej zdravotnej poisťovni má v zmysle uvedeného článku za následok zníženie zdaniteľného základu v prospech tohto farmaceutického podniku, pokiaľ sa dodávky farmaceutických výrobkov uskutočňujú prostredníctvom veľkoobchodníkov v prospech lekární, ktoré tieto dodávky uskutočňujú v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením, pričom súkromné zdravotné poisťovne preplácajú svojim poistencom kúpnu cenu farmaceutických výrobkov.

Podpisy